

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 18. September 2007¹(1)

Rechtssache C-368/06

Cedilac SA

gegen

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal administratif de Lyon [Frankreich])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Recht auf Vorsteuerabzug – Richtlinie 77/388/EWG des Rates – Art. 17, 18, 28 Abs. 3 Buchst. d und 28 Abs. 4 – Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs durch Frankreich – Umwandlung in eine Forderung gegen die Staatskasse – Rückzahlung durch Ratenzahlungen“

1. Mit dem vorliegenden Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 234 EG bittet das vorlegende Gericht um Auslegung der Art. 17, 18, 28 Abs. 3 Buchst. d und 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage⁽²⁾ (Sechste Richtlinie).

I – Einschlägiges Gemeinschaftsrecht

2. Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor: „Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

3. Art. 18 („Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„...“

(2) Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist ...

...

(4) Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge den Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.

...“

4. In Abschnitt XVI der Sechsten Richtlinie enthält Art. 28 verschiedene Übergangsbestimmungen, die u. a. den Mitgliedstaaten die Beibehaltung von Befreiungen und Abweichungen im Hinblick auf ihre spätere Beseitigung gestatten. Demgemäß sieht Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten während der in Art. 28 Abs. 4 genannten Übergangszeit „Bestimmungen, die von dem Grundsatz des in Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 vorgesehenen sofortigen Abzugs abweichen, weiterhin anwenden“ können.

5. Gemäß Art. 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie wird „die Übergangszeit zunächst auf fünf Jahre, beginnend mit dem 1. Januar 1978, festgelegt. Spätestens sechs Monate vor Ende dieses Zeitraums – und später je nach Bedarf – überprüft der Rat anhand eines Berichts der Kommission die Lage, die sich durch die in Absatz 3 aufgeführten Abweichungen ergeben hat, um auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die vollständige oder teilweise Abschaffung dieser Abweichungen zu entscheiden“.

II – Nationales Recht

6. In Übereinstimmung mit der in Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie enthaltenen Ausnahme wandte Frankreich nach dem Inkrafttreten der Richtlinie weiterhin die sogenannte Regel des einmonatigen Aufschubs an. Nach dieser Regel konnten Steuerpflichtige nicht gemäß Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer sofort die Mehrwertsteuer abziehen, die sie für Waren, die keine Sachanlagen darstellen, und Dienstleistungen gezahlt hatten. Der Vorsteuerabzug konnte erst im folgenden Monat durchgeführt werden.

7. Mit dem Erlass von Art. 2 Abs. I der Loi de finances rectificative pour 1993 (n° 93?859) (Haushaltsberichtigungsgesetz für 1993 [Nr. 93?859]) vom 22. Juni 1993(3) hob Frankreich die Regel des einmonatigen Aufschubs auf. Demgemäß waren die Steuerpflichtigen nach Art. 271 Abs. 3 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI), der durch Art. 2 Abs. I der Loi de finances (n° 93-859) eingefügt wurde, berechtigt, Mehrwertsteuer, die sie bereits für Waren und Dienstleistungen gezahlt hatten, von der Mehrwertsteuer abzuziehen, die von ihnen in dem Monat geschuldet wurde, in dem das Recht auf Abzug entstand.

8. Zusätzlich zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs wurde durch Art. 2 Abs. II der Loi de finances rectificative pour 1993 (n° 93-859) eine Übergangsbestimmung in das CGI eingefügt. Die Übergangsvorschrift befindet sich in Art. 271 A CGI.

9. Art. 271 A Abs. 1 CGI sieht für Steuerpflichtige, die ihre Tätigkeiten vor dem 1. Juli 1993 aufgenommen haben, den Abzug eines Referenzbetrags von der abzugsfähigen Steuer vor. Der Referenzbetrag wird im Allgemeinen auf der Grundlage des Monatsdurchschnitts der abzugsfähigen Steuer im Juli 1993 und der elf vorhergehenden Monate berechnet.

10. Art. 271 A Abs. 2 CGI bestimmt u. a., dass dann, wenn der Referenzbetrag nicht vollständig von der abzugsfähigen Steuer abgezogen werden kann, der Überschuss in den folgenden Monaten abzuziehen ist. Wenn der Betrag der abzugsfähigen Steuer, die sich nach dem Abzug ergibt, geringer ist als die abzugsfähige Steuer des Vormonats, wird der Überschuss des Referenzbetrags auf die folgenden Steuererklärungen übertragen.

11. Nach Art. 271 A Abs. 3 CGI stellt der Betrag der Abzugsrechte, die ein Steuerpflichtiger nicht nach Art. 271 A Abs. 1 CGI in Anspruch genommen hat, unter Berücksichtigung von Art. 271 A Abs. 2 eine Forderung des Steuerpflichtigen gegen die Staatskasse dar. Die Forderung kann nicht abgetreten oder veräußert werden. Sie kann jedoch zur Verpfändung oder als Garantie verwendet werden. Darüber hinaus kann die Forderung z. B. im Fall der Fusion oder des Verkaufs des Unternehmens übertragen werden. Die Forderung ist u. a. innerhalb von höchstens 20 Jahren zurückzuzahlen.

12. Nach Art. 271 A Abs. 5 CGI sind Steuerpflichtige grundsätzlich nicht verpflichtet, den Referenzbetrag nach Art. 271 A Abs. 1 CGI abzuziehen, wenn er 10 000 FRF nicht übersteigt.

13. Nach Dekret Nr. 93-1078 vom 14. September 1993(4), Dekret Nr. 94-296 vom 6. April 1994(5) und Dekret Nr. 2002-179 vom 13. Februar 2002(6) wurden die den Steuerpflichtigen nach Art. 271 A CGI geschuldeten Beträge wie folgt zurückerstattet:

- 1993 wurden die Forderungsbeträge vollständig zurückgezahlt, wenn sie nicht 150 000 FRF (22 867,35 Euro) überschritten. Im gleichen Jahr wurden Forderungsbeträge, die diesen Betrag überstiegen, zu 25 %, mit einer Mindestzahlung von 150 000 FRF (22 867,35 Euro), zurückgezahlt.

- 1994 wurden die verbleibenden Forderungsbeträge auf ein Konto eingezahlt und zu 10 % des ursprünglichen Betrags zurückgezahlt.

- In jedem nachfolgenden Jahr wurden die Forderungsbeträge zu 5 % des ursprünglichen Betrags zurückgezahlt.

- 2002 wurden alle verbliebenen Forderungsbeträge vollständig im Voraus zurückgezahlt.

14. Der Zinssatz für die betreffenden Forderungen betrug 4,5 % für 1993, 1 % für 1994 und 0,1 % für jedes der folgenden Jahre.

III – Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

15. Am 26. Dezember 2002 ersuchte das Unternehmen Cedilac SA (im Folgenden: Klägerin) Frankreich u. a. um Zahlung von 1 524 806,62 Euro zuzüglich Zinsen als Ersatz des Schadens, der ihr zwischen 1993 und 2002 infolge der Anwendung der die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs begleitenden Maßnahmen entstanden sei.

16. Da der Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie (Minister für Wirtschaft, Finanzen und Industrie) nicht auf das Ersuchen der Klägerin reagierte und die Forderung damit stillschweigend zurückwies, klagte die Klägerin beim Tribunal administratif de Lyon (Frankreich) gegen diese stillschweigende Entscheidung.

17. Mit Urteil vom 15. November 2005 ersuchte das Tribunal administratif de Lyon den Conseil d'État gemäß Art. L. 113-1 des Code de justice administrative (Verwaltungsprozessordnung) um Stellungnahme zu der Frage, ob „die von Frankreich erlassene begleitende Regelung zu der durch Art. 271 A CGI und die diesem nachfolgenden Durchführungsdekrete eingeführten Aufhebung der

Regel des einmonatigen Aufschubs mit den Art. 17 und 18 Abs. 4 der (Sechsten Richtlinie) vereinbar“ sei.

18. Mit Stellungnahme vom 14. Juni 2006 entschied der Conseil d'État, dass diese Frage so schwierig sei, dass es gerechtfertigt sei, sie dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorzulegen.

19. Mit Beschluss vom 5. September 2006 hat das Tribunal das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist die von Frankreich erlassene begleitende Regelung zur Aufhebung des einmonatigen Aufschubs mit den Art. 17 und 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie vereinbar?

20. In seinem Beschluss vom 5. September 2006 hat das vorlegende Gericht auch beantragt, die vorstehende Frage „angesichts der Zahl der bereits erhobenen Klagen und des beträchtlichen finanziellen Einsatzes für den Staatshaushalt“ im beschleunigten Verfahren gemäß Art. 104a der Verfahrensordnung des Gerichtshofs zu prüfen.

21. Mit Beschluss vom 25. September 2006 hat der Präsident des Gerichtshofs den Antrag des vorlegenden Gerichts auf ein beschleunigtes Verfahren zurückgewiesen.

22. Die Klägerin, die französische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt worden und hat auch nicht stattgefunden.

IV – Vorbringen der Beteiligten

23. Die Klägerin ist der Ansicht, dass die Begleitmaßnahmen zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs gemäß Art. 271 A CGI, die den sofortigen Abzug der Mehrwertsteuer verhinderten, gegen den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems und gegen die Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie verstoßen.

24. Die Klägerin verweist insbesondere auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Kommission/Italien(7). In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof entschieden, dass Italien gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie verstoßen hat, da dieser Mitgliedstaat für eine Gruppe von Steuerpflichtigen die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses durch die Zuteilung von Staatsanleihen vorsah. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache festgestellt, dass die Einzelheiten der Erstattung, die ein Mitgliedstaat nach Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie festlegt, es dem Steuerpflichtigen erlauben müssen, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Steuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen. Nach Ansicht der Klägerin bedeutet dies, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgen müsse. Auf jeden Fall dürfe dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung kein finanzielles Risiko entstehen.

25. Darüber hinaus betont die Klägerin, dass anders als im Sachverhalt der Rechtssache Kommission/Italien, in der die zur Erstattung der Mehrwertsteuerüberschüsse ausgegebenen italienischen Staatsanleihen börsennotiert gewesen seien, im vorliegenden Fall die Forderung gegen die Staatskasse nicht habe abgetreten oder veräußert werden können. Darüber hinaus habe die Forderung einem unbedeutenden Zinssatz unterlegen, und der Steuerpflichtige habe das Risiko des nahezu gewissen Wertverlusts der Forderung über einen Zeitraum von 20 Jahren tragen müssen. Die Klägerin fügt hinzu, dass die fraglichen Maßnahmen gegen den Grundsatz der Gleichheit der Steuerpflichtigen verstoßen hätten. Der Gerichtshof sollte daher nach Ansicht der Klägerin die vom nationalen Gericht vorgelegte Frage verneinen.

26. Die französische Regierung ist der Ansicht, dass die vom nationalen Gericht vorgelegte Frage umformuliert werden sollte. Die Frage des vorlegenden Gerichts gehe tatsächlich dahin, ob die Begleitmaßnahmen zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs gegen Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie verstießen. Die umformulierte Frage sollte nach Auffassung Frankreichs verneint werden.

27. Die Kommission meint, dass es im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens nicht Sache des Gerichtshofs sei, sich zur Vereinbarkeit von Bestimmungen des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht zu äußern. Hierfür seien, erforderlichenfalls nach Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs über Bedeutung und Auslegung des Gemeinschaftsrechts, die nationalen Gerichte zuständig.

28. Frankreich trägt vor, dass die Regel des einmonatigen Aufschubs, die vom Grundsatz der sofortigen Abzugsfähigkeit gemäß Art. 18 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie abgewichen sei, nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Richtlinie zulässig gewesen sei. Infolge der Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs zum Juli 1993 hätten die Steuerpflichtigen im Juli 1993 von ihren in den Monaten Juni und Juli 1993 entstandenen Abzugsrechten Gebrauch machen können. Diese Reform hätte eine Belastung des Staatshaushalts in Höhe von 80 bis 100 Milliarden FRF zur Folge gehabt. Daher sei ein Verfahren zur Staffelung dieses außergewöhnlichen Verlusts für die Staatsfinanzen über einen bestimmten Zeitraum erlassen worden. Frankreich fügt hinzu, dass das Verfahren nicht alle Steuerpflichtigen betroffen habe. Gemäß Art. 271 A Abs. 5 CGI sei ein Unternehmen nicht dem gestaffelten Erstattungsmechanismus unterworfen gewesen, wenn sich der Referenzbetrag des Unternehmens auf weniger als 10 000 FRF belaufe. Demgemäß seien 82 % der Unternehmen nicht diesem Verfahren unterworfen gewesen.

29. Frankreich und die Kommission sind der Auffassung, dass die Begleitmaßnahmen zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie entsprächen. Ihrer Ansicht nach sollte die Begründung des Gerichtshofs in seinem Urteil in der Rechtssache Norbury Developments(8) im vorliegenden Fall analog herangezogen werden. Ein Mitgliedstaat dürfe demgemäß eine bestehende Abweichung im Sinne von Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie nicht verlängern, könne aber diese Abweichung teilweise oder schrittweise aufheben.

30. Die Kommission trägt vor, dass die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs und die von der Klägerin im Ausgangsverfahren beanstandeten Maßnahmen durch denselben Rechtsakt beschlossen worden seien. Die Maßnahmen hätten das Ziel gehabt, die Umsetzung der gemäß den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie erlassenen Regelungen und das Recht auf sofortigen Abzug von Mehrwertsteuer zu erleichtern.

31. Nach Ansicht von Frankreich und der Kommission ähneln die Umstände des vorliegenden Falles denen der Rechtssache Kommission/Italien(9) nicht.

32. In dieser Rechtssache habe der Gerichtshof entschieden, dass Italien, das für eine Gruppe von Steuerpflichtigen, die ein Steuerguthaben aufwiesen, die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses durch die Zuteilung von Staatsanleihen vorgesehen habe, gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie verstoßen habe. Die Begründung des Gerichtshofs in dieser Rechtssache habe jedoch darauf basiert, dass Italien, anders als Frankreich im vorliegenden Fall, von keiner der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen Gebrauch gemacht habe.

33. Die Kommission fügt hinzu, dass sich alle Steuerpflichtigen trotz des Wortlauts von Art. 271 A CGI seit der Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs offensichtlich in einer deutlich günstigeren Position befänden.

V – Würdigung

34. Mit seinem Vorabentscheidungsersuchen bittet das vorlegende Gericht den Gerichtshof um eine Entscheidung darüber, ob die von Frankreich erlassenen Begleitbestimmungen zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs mit den Art. 17 und 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie vereinbar sind.

35. Es ist zu beachten, dass der Gerichtshof zwar nach Art. 234 EG nicht zuständig ist, Fragen der Vereinbarkeit von innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden. Er kann aber aus der Fassung der Frage des nationalen Gerichts unter Berücksichtigung des von diesem mitgeteilten Sachverhalts das herauschälen, was die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft(10).

36. Ich schließe demgemäß aus der Fassung der Frage und aus der Begründung des Vorlagebeschlusses, dass das nationale Gericht um eine Erläuterung ersucht, ob die Art. 17, 18, 28 Abs. 3 Buchst. d und 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitigen ausschließen.

37. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Das Recht auf Abzug kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden(11). Darüber hinaus wirkt sich eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig(12).

38. Vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie wandte Frankreich die sogenannte Regel des einmonatigen Aufschubs an. Aus dem Vorbringen der Beteiligten geht hervor, dass Steuerpflichtige in Frankreich nach dieser Regel von der von ihnen zu entrichtenden Mehrwertsteuer die für Waren gezahlte Mehrwertsteuer nicht vor dem Monat abziehen konnten, der dem Monat, in dem das Abzugsrecht entstand, nachfolgte. Nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie war es Frankreich auf der Grundlage einer ausdrücklichen Befreiung in Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Richtlinie gestattet, die Regel des einmonatigen Aufschubs, die der Sechsten Richtlinie zeitlich vorausging, beizubehalten.

39. Die ausdrückliche Ausnahme nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie war am 1. Juli 1993, als Frankreich die Regel des einmonatigen Aufschubs aufhob und diese Aufhebung begleitende Übergangsregelungen erließ, noch in Kraft(13). Ich bin daher der Auffassung, dass die von Frankreich mit dem Erlass des Art. 2 Abs. I und II des Loi de finances rectificative pour

1993 (n° 93-859) vom 22. Juni 1993 durchgeführten Reformen in dem Sinne freiwillig waren, dass dieser Mitgliedstaat nach Gemeinschaftsrecht nicht verpflichtet war, von der Ausnahme des Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie keinen Gebrauch mehr zu machen.

40. Aus dem Vorbringen der französischen Regierung geht hervor, dass die Staatskasse infolge der Anwendung der Regel des einmonatigen Aufschubs Steuerpflichtigen ständig Geldbeträge schuldete. Der Betrag der fraglichen Forderungen veränderte sich von Monat zu Monat je nach der Mehrwertsteuer, die ein Steuerpflichtiger in einem bestimmten Monat abziehen konnte. Die Forderung unterlag offenbar nicht der Zahlung von Zinsen.

41. Das vorlegende Gericht hat darauf hingewiesen, dass Frankreich mit der Annahme der Loi de finances rectificative pour 1993 (n° 93-859) sowohl die Regel des einmonatigen Aufschubs aufgehoben als auch die Übergangsmaßnahmen des Art. 271 A CGI erlassen habe. Vorbehaltlich der Nachprüfung durch das nationale Gericht geht aus dem einschlägigen nationalen Recht hervor, dass die fragliche Aufhebung bedeutete, dass Steuerpflichtige, die ihre Tätigkeiten nach dem 1. Juli 1993 aufnahmen, nicht der Regel des einmonatigen Aufschubs unterlagen und dass deshalb die Mehrwertsteuer, die diese Steuerpflichtigen zahlten, gemäß den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie sofort abziehbar war.

42. Frankreich hat jedoch nicht lediglich die Regel des einmonatigen Aufschubs aufgehoben, da dies nach der Darstellung der französischen Regierung und des vorlegenden Gerichts zu erheblichen finanziellen Auswirkungen für den Staatshaushalt geführt hätte. Diese Auswirkungen wären nach Ansicht der französischen Regierung und der Kommission aufgrund der Tatsache entstanden, dass Steuerpflichtige, deren Aktivitäten vor dem 1. Juli 1993 lagen, im Juli 1993 grundsätzlich sowohl die im Juni als auch die im Juli 1993 gezahlte Mehrwertsteuer und in den Monaten danach gemäß den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer sofort abziehen konnten.

43. Das vorlegende Gericht hat darauf hingewiesen, dass die Maßnahmen, die die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs begleiteten, Ausnahmecharakter gehabt hätten und zu dem Zweck erlassen worden seien, die Finanzreform unter für den Staatshaushalt tragbaren Bedingungen durchführen zu können. Tatsächlich erscheinen, wie aus dem Vorbringen der französischen Regierung ersichtlich, von der Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs erhebliche Geldbeträge betroffen gewesen zu sein⁽¹⁴⁾. Art. 271 A CGI sollte daher nach der Darstellung des vorlegenden Gerichts die finanziellen Auswirkungen der fraglichen Aufhebung über einige Jahre staffeln.

44. Aus dem nationalen Recht, wie es von den Beteiligten in ihren Vorbringen skizziert wurde, geht hervor, dass Art. 217 A CGI Steuerpflichtige zur Berechnung eines Referenzabzugs verpflichtete, der im Allgemeinen auf dem Durchschnittsbetrag der Mehrwertsteuer basierte, den sie im Juli 1993 und während der elf vorhergehenden Monate abziehen konnten. War der Referenzbetrag höher als 10 000 FRF, wurde er in eine Forderung gegen die Staatskasse umgewandelt. Der Forderungsbetrag unterlag nach der Darstellung des nationalen Gerichts der Zahlung von Zinsen und war über einen Zeitraum von 20 Jahren, der später auf zehn Jahre verkürzt wurde, an den betreffenden Steuerpflichtigen zurückzuzahlen. Die französische Regierung hat erklärt, dass die Begleitmaßnahmen zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs wegen des Grenzbetrags von 10 000 FRF ungefähr 18 % der Steuerpflichtigen betroffen hätten⁽¹⁵⁾.

45. Die Klägerin trägt vor, dass die Begleitmaßnahmen zur Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs den sofortigen Vorsteuerabzug verhindert hätten und gegen den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems, der den Abzug der gesamten Vorsteuer verlange, sowie gegen die Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie verstießen. Darüber hinaus

stützt sich die Klägerin in ihrem Vorbringen weitgehend auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Kommission/Italien, in dem entschieden worden sei, dass ein ähnliches, durch die Italienische Republik eingeführtes Verfahren gegen die Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie verstoße.

46. Obwohl es nach meiner Auffassung tatsächlich einige Sachverhaltsähnlichkeiten zwischen dem im Ausgangsverfahren vor dem vorlegenden Gericht anhängigen Fall und der Rechtssache Kommission/Italien gibt, unterscheidet sich der rechtliche Rahmen in den beiden Fällen grundlegend. In der Rechtssache Kommission/Italien sah der Mitgliedstaat die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses durch die Zuteilung von Staatsanleihen an bestimmte Steuerpflichtige vor. Italien machte jedoch nicht von einer der französischen Ausnahme nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie vergleichbaren Ausnahme Gebrauch und konnte daher nicht rechtmäßig von den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie abweichen, indem es Regeln erließ, die verhinderten, dass Steuerpflichtige sofort den Vorsteuerabzug vornahmen. Demzufolge kann die Klägerin sich zur Stützung ihres Vorbringens nicht mit Erfolg auf dieses Urteil berufen.

47. Außerdem war Frankreich zwar offensichtlich und unzweifelhaft ermächtigt, die Anwendung der Regel des einmonatigen Aufschubs nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie gemäß deren Art. 28 Abs. 3 Buchst. d beizubehalten, jedoch nicht, eine neue Ausnahmeregelung zu erlassen oder seine bestehende Ausnahmeregelung nach dieser Vorschrift zu verlängern.

48. Darüber hinaus bin ich unter analoger Heranziehung der Argumentation des Gerichtshofs in der Rechtssache Norbury Developments der Auffassung, dass die Sechste Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, den Anwendungsbereich einer Ausnahmeregelung wie der nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie einzuschränken, da die Abschaffung derartiger Ausnahmen das Ziel von Art. 28 Abs. 4 dieser Richtlinie ist⁽¹⁶⁾. In der Rechtssache Norbury Developments hatte das Vereinigte Königreich einen Befreiungstatbestand eingeschränkt, den es nach der Sechsten Richtlinie wahrnahm⁽¹⁷⁾. Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache die Ansicht vertreten, dass eine enge Auslegung des Art. 28 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, nach der ein Mitgliedstaat zwar eine bestehende Befreiung beibehalten kann, sie aber nicht, auch nicht teilweise, abschaffen kann, diesem Ziel zuwiderliefe. Eine solche Auslegung hätte nach Ansicht des Gerichtshofs verhängnisvolle Folgen für die einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie, da ein Mitgliedstaat sich gezwungen sehen könnte, eine Befreiung beizubehalten, selbst wenn er es für möglich, zweckmäßig und wünschenswert hielte, die in der Richtlinie niedergelegte Regelung in dem betreffenden Bereich schrittweise umzusetzen.

49. In der Rechtssache Kommission/Frankreich⁽¹⁸⁾ hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, die einen bestehenden Ausschlusstatbestand ändert, indem sie ihn einschränkt, und die dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näherkommt, durch die Ausnahmenvorschrift des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie gedeckt ist. In dieser Rechtssache, einem Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 226 EG, hat der Gerichtshof festgestellt, dass Frankreich, das einen bestehenden Ausschlusstatbestand eingeschränkt hatte, indem es einen vollständigen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts für Personenkraftfahrzeuge durch eine begrenzte Abzugsmöglichkeit von Mehrwertsteuer für Fahrzeuge, die ausschließlich für den Fahrunterricht verwendet werden, ersetzt hatte, nicht gegen seine Verpflichtungen aus Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verstoßen hatte.

50. Aus der Entscheidung des vorlegenden Gerichts geht hervor, dass anders als die Einschränkung eines Ausschlusstatbestands, die vom französischen Gesetzgeber in der Rechtssache Kommission/Frankreich erlassen wurde und die recht genau und deutlich erscheint, die gesetzlichen Maßnahmen, die die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs

begleiteten, extrem komplex waren und Steuerpflichtige, wenn überhaupt, abhängig von der Höhe ihres Referenzbetrags in unterschiedlichem Maß betrafen. Folglich hatten trotz der Abschaffung der Regel des einmonatigen Aufschubs zum 1. Juli 1993 einige Steuerpflichtige bis 2002 weiterhin Forderungen gegen die Staatskasse.

51. Vorbehaltlich der Nachprüfung durch das nationale Gericht geht jedoch aus dem Vorbringen der Kommission hervor, dass die freiwillig von Frankreich erlassenen Gesetzesreformen⁽¹⁹⁾, die die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs und die sie begleitenden Maßnahmen zur Folge hatten, zu einem stufenweisen Auslaufen dieser Regel führten. Darüber hinaus scheinen die Wirkungen der Maßnahmen, die die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs begleiteten, auch schrittweise vermindert und 2002 letztlich abgeschafft worden zu sein. Dieser Prozess führte in der Zeit zwischen 1993 und 2002 zu einer Verringerung der sich aus den Mehrwertsteuervorschriften ergebenden Last aller Steuerpflichtigen.

52. Legt man das Vorbringen der Kommission und der französischen Regierung zugrunde, führte die von Frankreich durchgeführte Reform über einen Zeitraum von zehn Jahren zur Verringerung der infolge der Anwendung der Regel des einmonatigen Aufschubs bestehenden Unterschiede zwischen dem französischen Steuersystem sowie den Art. 17 und 18 der Sechsten Richtlinie und damit zur Annäherung des Mitgliedstaats an eines der Grundprinzipien der Sechsten Richtlinie, nämlich die sofortige Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer.

53. Vorbehaltlich der Nachprüfung durch das nationale Gericht scheinen diese Unterschiede zudem schon 1993 in folgenden Fällen vollständig beseitigt worden zu sein: Erstens im Verhältnis zu Steuerpflichtigen, die ihre Tätigkeiten nach dem 1. Juli 1993 aufnahmen, zweitens, wenn sich der Referenzbetrag eines Steuerpflichtigen auf weniger als 10 000 FRF belief, und drittens, wenn die Forderung eines Steuerpflichtigen gegen die Staatskasse 150 000 FRF (22 867,35 Euro) nicht überstieg. In der Tat haben die Gesetzesreformen, wie sie von den Beteiligten erläutert wurden, offenbar dazu geführt, dass schon 1993, im Jahr des Inkraftsetzens der Reformen, ein beträchtlicher Anteil des Referenzbetrags, nämlich 25 %, an alle Steuerpflichtigen, die von den die Aufhebung der Regel des einmonatigen Aufschubs begleitenden Übergangsbestimmungen betroffen waren, zurückgezahlt wurde. 1994 mussten weitere 10 % des Referenzbetrags zurückgezahlt werden. In seiner Vorlageentscheidung weist das nationale Gericht auch darauf hin, dass die Forderung gegen die Staatskasse der Zahlung von Zinsen unterlag.

54. Ich meine daher, dass die Art. 17, 18, 28 Abs. 3 Buchst. d und 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitigen grundsätzlich nicht ausschließen.

VI – Ergebnis

55. Ich bin demgemäß der Ansicht, dass der Gerichtshof die vom Tribunal administratif de Lyon zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt beantworten sollte:

Die Art. 17, 18, 28 Abs. 3 Buchst. d und 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage schließen Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitigen grundsätzlich nicht aus.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – ABl. L 145, S. 1.

- 3 – JORF Nr. 143 vom 23. Juni 1993, S. 8815.
- 4 – JORF Nr. 214 vom 15. September 1993, S. 12883.
- 5 – JORF Nr. 89 vom 16. April 1994, S. 5646.
- 6 – JORF Nr. 39 vom 15. Februar 2002, S. 2968.
- 7 – Urteil vom 25. Oktober 2001 (C-78/00, Slg. 2001, I-8195).
- 8 – Urteil vom 29. April 1999 (C-136/97, Slg. 1999, I-2491, Randnr. 19).
- 9 – Anggeführt in Fn. 7.
- 10 – Vgl. analog Urteil vom 14. Juli 1971, Müller u. a. (10/71, Slg. 1971, 723, Randnr. 7).
- 11 – Vgl. Urteil vom 8. Januar 2002, Metropol und Stadler (C-409/99, Slg. 2002, I-81, Randnr. 42).
- 12 – Vgl. u. a. Urteil vom 19. September 2000, Ampafrance und Sanofi (C-177/99 und C-181/99, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 13 – Trotz der in Art. 28 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen zunächst fünfjährigen Übergangsperiode ab dem 1. Januar 1978 wurde die in Art. 28 Abs. 3 Buchst. d enthaltene Ausnahme nicht vom Gemeinschaftsgesetzgeber abgeschafft. Wenn auch aus zeitlicher Perspektive im vorliegenden Fall nicht einschlägig: Die Ausnahme des Art. 28 Abs. 3 Buchst. d der Sechsten Richtlinie scheint in der sogenannten neu gefassten Mehrwertsteuer-Richtlinie, d. h. in Art. 372 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), beibehalten worden zu sein.
- 14 – Siehe oben, Nr. 28.
- 15 – Siehe oben, Nr. 28.
- 16 – Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juli 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 32), und vom 7. Dezember 2006, Eurodental (C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 52).
- 17 – Vgl. Randnr. 20 des Urteils (anggeführt in Fn. 8).
- 18 – Urteil vom 14. Juni 2001 (C-345/99, Slg. 2001, I-4493).
- 19 – Siehe oben, Nr. 39.